

0- 799082

На правах рукописи



ПЕТУХОВ Степан Николаевич

**РАЗВИТИЕ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА
ЗАТРАТ СТРУКТУРНЫХ ПОДРАЗДЕЛЕНИЙ
НЕФТЕГАЗОВЫХ КОРПОРАЦИЙ**

Специальности: 08.00.12 - "Бухгалтерский учет, статистика"

**Автореферат
диссертации на соискание ученой степени
кандидата экономических наук**

Йошкар-Ола - 2012

Диссертация выполнена в ГБОУ ВПО "Сургутский государственный университет Ханты-Мансийского автономного округа – Югры"

Научный руководитель - доктор экономических наук, доцент
Каратаев Алексей Сергеевич

Официальные оппоненты: доктор экономических наук, доцент
Куручкина Ирина Петровна
(заведующая кафедрой бухгалтерского учета и аудита ФГБОУ ВПО "Ярославский государственный университет")

кандидат экономических наук
Ожиганов Игорь Дмитриевич
(главный бухгалтер ООО "Импульс", г. Йошкар-Ола)

Ведущая организация - ФГБОУ ВПО "Тюменский государственный университет"

Защита состоится 5 октября 2012 года в 12⁰⁰ часов на заседании диссертационного совета ДМ 212.115.05 при ФГБОУ ВПО "Поволжский государственный технологический университет" по адресу: Йошкар-Ола, Панфилова, 17, ФГБОУ ВПО "Поволжский государственный технологический университет", корпус 3, ауд. 433.

Юридический и почтовый адрес университета: 424000, г. Йошкар-Ола, пл. Ленина, 3.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке ФГБОУ ВПО "Поволжский государственный технологический университет".

Сведения о защите и автореферат диссертации размещены на официальном сайте ВАК Министерства образования и науки РФ <http://www.vak2.ed.gov.ru> и на официальном сайте ФГБОУ ВПО "Поволжский государственный технологический университет" <http://www.volgatech.net>.

Автореферат разослан 5 сентября 2012 года.

Ученый секретарь диссертационного совета, канд. экон. наук, доцент



Л.Я.Яковлева

НАУЧНАЯ БИБЛИОТЕКА КФУ



0000809770

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы исследования. Управление структурными подразделениями крупных корпораций в настоящее время является важнейшей проблемой науки и практики, которая рассматривается в плоскости стратегического развития и текущих задач бизнеса. Структурные подразделения вертикально-интегрированных корпораций, осуществляющих свою деятельность в сфере добычи нефти и газа, являются, во-первых, многочисленными, во-вторых, разноотраслевыми, комплексно обслуживающими объекты добычи нефти и газа, и кроме этого, занимающиеся строительством, реконструкцией, ремонтом объектов, жилищно-коммунальными, социально-культурными и другими услугами, оказываемыми, в том числе, и на сторону. Деятельность одного структурного подразделения можно рассматривать как деятельность целого предприятия с той лишь разницей, что у него нет юридического статуса, самостоятельного баланса, подразделение не является налогоплательщиком, а вся организация его деятельности подчинена общей стратегии бизнеса и учетной политике корпорации.

Большое количество структурных подразделений в нефтегазовых корпорациях является фактором, определяющим сложность управленческого процесса из-за несвоевременной и, порой недостоверной, информации о происходящих ежедневно операциях (сделках) в структурных подразделениях. Принцип "котлового" учета не изжит в большинстве производственных организаций, включая крупные. Поэтому какие бы затраты не осуществляли структурные подразделения корпорации, неизбежно перераспределение этих затрат, связанное с взаимным оказанием услуг структурными подразделениями друг другу и на сторону, формированием себестоимости основных видов продукции, продажу которых осуществляет сама корпорация и др. Это перераспределение не исключено и в тех случаях, когда учет затрат в структурных подразделениях осуществляется на специально выделенных счетах управленческого учета, а сводом занимаются централизованные бухгалтерии корпорации.

В этих условиях проблемными являются не только вопросы учета и контроля затрат структурных подразделений, но и вопросы формирования трансфертных цен, используемых для предъявления выполненных работ, оказанных услуг структурными подразделениями друг другу. Глубокая аналитика учета, использование многочисленных процедур: признания, учета, оценки, распределения и перераспределения затрат структурных подразделений должны быть основаны на использовании единых методологических подходов всеми структурными подразделениями корпорации. Это требует научно обоснованного методического обеспечения учета и контроля затрат, которое позволит принимать своевременные и эффективные управленческие решения.

Учитывая, что нормативно-правовая база бухгалтерского учета не содержит специальных методик по организации бухгалтерского и управленческого учета, либо их интегрированного варианта, чтобы можно было на практике решить проблему управленческого контроля за затратами, то выбранная тема исследования видится нам своевременной и значимой для практики.

Степень изученности проблемы. Вопросы развития корпоративных структур на протяжении нескольких десятилетий привлекают внимание отечественных и зарубежных исследователей, среди которых: Абалкин Л.И., Брейли Р., Майерс С. и другие.

Вопросы совершенствования бухгалтерской и управленческой отчетности, ее анализа и аудита отражены в работах Бакаева А.С., Безруких П.С., Вахрушиной М.А., Гетьмана В.Г., Ивашкевича В.Б., Ковалева В.В., Мизиковского Е.А., Мироновой О.А., Кутера М.И., Курочкиной И.П., Никифоровой Е.В., Новодворского Е.А., Палия В.Ф., Петровой В.И., Соколова Я.В., Суглобова А.Е., Ткача В.И., Хорина А.Н., Чернова В.А., Шеремета А.Д., Шиловой Л.Ф., Шнейдмана Л.З. и других.

В зарубежной литературе разнообразные теоретические и практические аспекты управленческого (производственного) учета и отчетности нашли свое отражение в работах: А. Апчерча, Л. Берстайна, Дж. Ван Хорна, Б. Нидлза, Т. Скоуна и других.

Проблемы внутреннего контроля и аудита, их развитие на основе систем бухгалтерского, управленческого учета и отчетности раскрывали в своих работах российские ученые М.А. Азарская, Н.Т. Белуха, Ю.А. Данилевский, В.А. Ерофеева, А.Н. Кизилев, Л.М. Крамаровский, А.В. Крикунов, Н.Т. Лабынцев, М.В. Мельник, Л.Н. Растамханова, Т.М. Садыкова, А.М. Сонин, Л.В. Сотникова, А.А. Ситнов и многие другие.

Однако, несмотря на большой интерес к исследованию проблем учета, формирование достоверной информации о затратах корпораций, в целом, и затратах структурных подразделений корпорации, в частности, остается недостаточно изученным.

Актуальность и недостаточная изученность проблемы определили цель и задачи исследования.

Цель и задачи исследования. Целью исследования является решение важной научной задачи развития управленческого учета затрат структурных подразделений нефтегазовых корпораций на основе интеграции информации разных учетных систем с элементами управленческого контроля.

Для достижения поставленной цели в работе определены следующие задачи:

- выделить особенности формирования учетно-аналитической информации, уточнить критерии ее классификации и выявить причины, влияющие на ее достоверность и качество, необходимые для управления корпоративным бизнесом и деятельностью структурных подразделений корпорации;
- уточнить содержание и раскрыть взаимосвязь учетных и калькуляционных подсистем затрат на производство структурных подразделений корпорации;

– уточнить понятие "управленческий учет" применительно к деятельности структурных подразделений корпорации, выделить систему принципов управленческого учета, применение которых обеспечивает процесс принятия решений необходимой информацией;

– разработать модель интегрированного учета затрат нефтегазовой корпорации и ее структурных подразделений, обосновать взаимосвязь ее элементов с позиции процессно-ориентированного управления;

– разработать универсальный алгоритм формирования трансфертного ценообразования на основе существующего порядка отражения затрат на оказание услуг структурными подразделениями нефтегазовой корпорации;

– дать методические рекомендации по организации системы внутреннего контроля деятельности структурных подразделений корпорации с позиции процессного подхода.

Область исследования. Диссертационная работа выполнена в рамках обозначенных в паспорте специальностей ВАК 08.00.12 – "Бухгалтерский учет, статистика" в части пунктов: 1.3 "Методологические основы и целевые установки бухгалтерского учета"; 1.11 "Проблемы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции"; 3.8 "Регулирование и стандартизация правил ведения аудита, контроля и ревизии".

Объектом исследования явились теоретические и методологические вопросы учета затрат структурных подразделений корпораций, стандарты управленческой отчетности, зарубежный и отечественный опыт управленческого учета, бюджетирования и контроля.

Предметом исследования является методический инструментарий управленческого учета затрат на основе интегрированной информации о деятельности и затратах структурных подразделений российских нефтегазовых корпораций.

Теоретическая и методологическая основа исследования. Основой исследования послужили труды российских и зарубежных ученых в области экономической теории, бухгалтерского учета и отчетности, управленческого учета, международных стандарты учета, аудита.

Информационная база исследования. В процессе исследования использовались статистические и отчетные данные крупных акционерных обществ и их структурных подразделений, осуществляющих свою деятельность в сфере нефте- и газодобычи Тюменской области, внутренние стандарты, учетная политика, отчетность корпораций и их структурных подразделений.

Научная новизна исследования состоит в решении важной проблемы, заключающейся в научном обосновании и разработке методических подходов и инструментария формирования корпоративной отчетности, отвечающие требованиям управления.

В работе получены и выносятся на защиту следующие результаты, характеризующиеся научной новизной и практической значимостью:

– выделены особенности формирования учетно-аналитической информации в корпорации, связанные с задачами управления корпорацией в целом и ее под-

разделениями; раскрыты процедуры преобразования информации в системе управления и выявлены причины, обуславливающие ее качественные характеристики: достаточность, единые правила формирования, адекватность внешней среде и внутренним требованиям управления;

- уточнено содержание управленческого учета, в основе которого могут использоваться учетные системы, ориентированные на методологию функционального моделирования и компьютерные технологии управления; выделены направления развития учетных и калькуляционных подсистем, отражающих затраты на производство нефтегазодобывающих корпораций и их структурных подразделений;

- систематизированы общеизвестные принципы учета, дана их логическая проекция на информационную систему управленческого учета, ориентированного на информационное обеспечение поэтапного процесса принятия управленческих решений, что позволило обосновать систему принципов управленческого учета затрат на производство применительно к корпорациям и их структурным подразделениям;

- обоснована модель интегрированного учета затрат нефтегазовой корпорации и ее структурных подразделений, обоснована взаимосвязь ее основных элементов: управленческий учет, производственный учет, стратегический учет, внутренняя отчетность, процессно-ориентированное бюджетирование;

- разработан универсальный алгоритм формирования трансфертного ценообразования для всех подразделений нефтегазовой корпорации на основе существующего порядка отражения затрат на взаимное оказание услуг структурными подразделениями нефтегазовой корпорации;

- разработаны методические рекомендации по организации и стандартизации внутреннего контроля деятельности корпорации и ее структурных подразделений, в основу которых принято выделение в деятельности подразделений основных и обеспечивающих бизнес-процессов; разработаны принципы кодификации бизнес-процессов для нефтегазодобывающих управлений, учитывающие направления деятельности, технологию производства и выполняемые операции; предложено составление таблиц с описанием бизнес-процессов деятельности подразделений, на основе которых формируются бизнес-процессы внутреннего контроля.

Теоретическое значение проведенного исследования состоит в развитии теоретических основ и методических подходов к формированию управленческого учета и контроля затрат структурных подразделений корпораций. Предлагаемые автором методические рекомендации по учету, калькулированию, трансфертному ценообразованию затрат структурных подразделений способствуют повышению информативности управленческих решений российских корпораций.

Практическая значимость полученных результатов проведенного исследования определяется возможностью их широкого применения для дальнейшего развития теоретического и методического обеспечения управления затратами корпораций и их структурных подразделений.

Самостоятельно практическое значение могут иметь:

- методические рекомендации по применению интегрированной информации о затратах структурного подразделения в системе управленческого учета корпорации;
- методические рекомендации по формированию и использованию структурными подразделениями корпорации трансфертных цен;
- формирование бизнес-процессов контроля затрат структурного подразделения корпорации.

Апробация и внедрение результатов исследования. Основные положения работы докладывались и получили положительную оценку на международной научной конференции "Интеграция бухгалтерского учета с экономическими науками" в городе Йошкар-Оле (2009 год), межвузовских научных конференциях в городах Сургута (2012 году) и Йошкар-Оле (2011 год).

Результаты исследования нашли практическое применение в структурных подразделениях ОАО "Сургутнефтегаз" и аудиторской компании ООО "РАС-ТАМ-Аудит" (г. Тюмень). Научные разработки и методики используются в учебном процессе Сургутского государственного университета для методического обеспечения занятий по дисциплинам: "Бухгалтерский управленческий учет", читаемым студентам экономических специальностей.

Публикация результатов исследования. По теме диссертационного исследования опубликовано 7 работ общим объемом 3,7 п.л., из них 2 статьи в изданиях, рекомендованных ВАК.

Объем и структура работы. Диссертация состоит из введения, трех глав, заключения, библиографии, иллюстрирована таблицами, рисунками и приложениями, имеет следующее содержание:

Введение

1. Учетно-аналитическое обеспечение управленческих решений в корпорациях и их структурных подразделениях

1.1. Проблемы корпоративного управления и особенности его учетно-аналитического обеспечения

1.2. Учетные и калькуляционные подсистемы затрат на производство структурных подразделений корпорации

2. Методологические особенности организации управленческого учета затрат в нефтегазовых корпорациях

2.1. Принципы управленческого учета в корпорациях

2.2. Методические особенности управленческого учета затрат нефтегазовой корпорации и ее структурных подразделений

3. Внутренний контроль затрат на оказание услуг структурных подразделений нефтегазовой корпорации в системе управленческого учета

3.1. Отражение затрат на оказание внутренних услуг структурными подразделениями нефтегазовой корпорации как основа трансфертного ценообразования

3.2. Система внутреннего контроля деятельности структурных подразделений корпорации, основанная на процессном подходе

Заключение

Литература

Список приложений

ОСНОВНЫЕ ИДЕИ И ВЫВОДЫ ДИССЕРТАЦИИ, ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ

1. Выделены особенности формирования учетно-аналитической информации в корпорации, связанные с задачами управления корпорацией в целом и ее подразделениями; раскрыты процедуры преобразования информации в системе управления и выявлены причины, обуславливающие качественные характеристики: достаточность, единые правила формирования, адекватность внешней среде и внутренним требованиям управления.

Анализ развития корпоративных форм управления, выполненный на основе изучения отечественной и зарубежной литературы позволил выделить роль учетно-аналитической информации в управлении корпорациями, которая заключается в адекватном отражении ее деятельности в зависимости от задач управления и требований, формируемых разными уровнями корпоративного управления к деятельности структурных подразделений.

Учетно-аналитическая информация, представляемая различным заинтересованным пользователям, формируемая в корпоративной системе управления будет зависеть от:

- влияния на деятельность корпорации отраслевых, правовых, региональных и других внешних факторов, включая способы ведения бухгалтерского учета и подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- характера деятельности, включая выбор и применение учетной политики;
- стратегических планов, связанных с их реализацией рисков хозяйственной деятельности, указывающих на возможное существенное искажение бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- содержания основных показателей деятельности и тенденций их изменения;
- системы внутреннего контроля.

В настоящее время необходимость усовершенствовать систему корпоративного управления, переключив основное внимание с оперативного на стратегическое управление, – ощущается особенно остро. Данную проблему многие решают путем изменения организационной структуры, в частности путем сокращения количества уровней управления. Такие преобразования позволяют уменьшить не только количество звеньев системы, но и объем потерянной или неправильно истолкованной информации, численность участвующих в работе и допускающих ошибки исполнителей, количество связей между данными.

В результате повышается эффективность управления в целом. Считается, что увеличение информационного объема не должно быть связано с ростом количества уровней управления. Для организации производственно-хозяйственной деятельности корпоративным структурам необходимо формировать также систему информации, которая будет иметь стратегическую ориентацию.

В диссертации подчеркнуто, что для более глубокого понимания содержания учетно-аналитической информации, необходимой для принятия управленческих решений на уровне корпорации и ее структурных подразделений, необходимо изучение методов, процедур учета и критерии классификации информации. Совокупность процедур по сбору, регистрации, обработке, передаче, хранению и предоставлению пользователям информации разделена на этапы: 1 – документирование хозяйственных операций, 2 – обобщение учетных данных и систематизация учетных процессов; 3 – обработка учетных данных. Классификация учетно-аналитической информации выполнена по ряду критериев, среди которых наиболее важными выделены цели управленческого учета, анализа и контроля.

В работе раскрыты факторы, влияющие на формирование учетно-аналитической информации исследуемых нефтегазовых корпораций, важнейшим из которых является организация бизнеса (рис. 1).

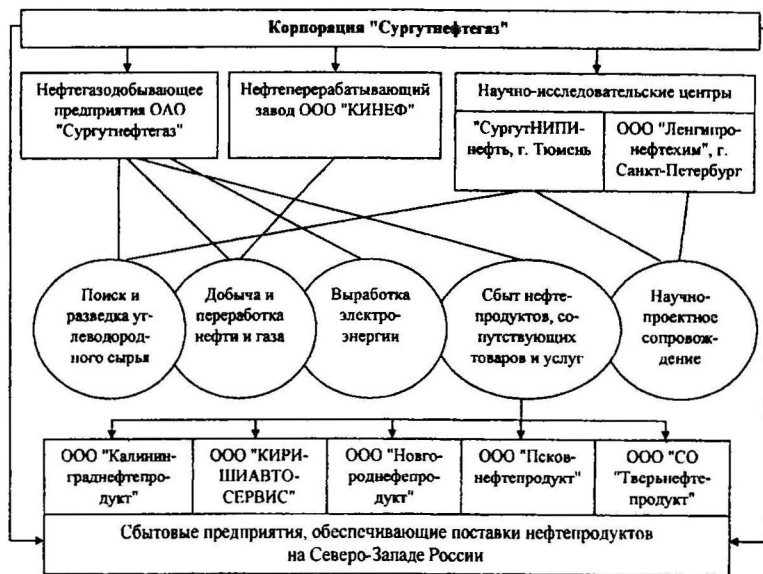


Рис. 1. Общая схема организации бизнеса в корпорации "Сургутнефтегаз"

Информация, как ресурс эффективности бизнеса, позволяет устанавливать стратегические цели и задачи развития корпорации, принимать обоснованные управленческие решения и координировать действия структурных подразделений. Качество информации является определяющим фактором обоснованности принимаемых решений. В работе охарактеризованы основные требования,

предъявляемые к качеству информации: адресность, своевременность, релевантность, сравнимость, достоверность, полнота, надежность, экономичность.

Сделан вывод о возможностях учетно-аналитического обеспечения управления корпорацией:

- выявлять проблемы и определять информационные потребности;
- отбирать источники информации и собирать информацию;
- обрабатывать информацию и оценивать ее полноту и значимость;
- анализировать информацию и разрабатывать альтернативные варианты действия, в том числе прогнозы;
- оценивать варианты и принимать управленческие решения;
- проводить контроль и мониторинг деятельности подразделений, сегментов деятельности и корпораций в целом.

2. Уточнено содержание управленческого учета, в основе которого могут использоваться учетные системы, ориентированные на методологию функционального моделирования и компьютерные технологии управления; выделены направления развития учетных и калькуляционных подсистем, отражающих затраты на производство нефтегазодобывающих корпораций и их структурных подразделений.

Процедура получения информации в производственных предприятиях и их структурных подразделениях эффективнее всего связана с процессом производства и его стадиями (бизнес-процессами). Производственные бизнес-процессы определяются на основе технологии, в нашем случае – технологии добычи нефти, газа, производства электроэнергии и др. Процесс формирования информации о производственном бизнес-процессе осуществляется на основе учетной и производственной документации, оформляемой как ежедневно, так и в установленные для сдачи внутренней отчетности сроки.

Использование компьютерных технологий внедрения эффективных систем управления позволяет визуально моделировать бизнес и вырабатывать эффективные процедуры постоянного улучшения информационного обеспечения управления на основе отлаженного документопотока и взаимослаженности работ различных подразделений корпорации и персонала. Это значительно расширяет возможности учетных и калькуляционных подсистем затрат на производство. Для выявления этих возможностей в работе проанализированы: стандарты описания бизнеса и графического представления процессов И.В.Аверчева, структурный анализ и проектирование Дугласа Т. Росса, производственный поток создания ценностей М. Ротера и Дж. Шука и технологию их применения в автомобилестроении Д.Л. Савенкова. Дана характеристика возможностей компьютерных систем, используемых для управления производственными процессами: MRP-0, MRP, MRP-II, ERP, ERP-II, что позволило опре-

делить составляющие учетных и калькуляционных подсистем, отражающих затраты нефтегазодобывающих корпораций.

Для исследуемых нефтегазодобывающих управлений (НГДУ), являющихся структурными подразделениями нефтегазовой корпорации, уточнен процесс калькулирования себестоимости добычи нефти и попутного газа, включающий:

- определение себестоимости нефти и газа в целом по НГДУ;
- определение себестоимости важнейших видов продуктов: нефти, попутного газа, природного газа;
- калькулирование себестоимости добычи нефти по отдельным способам ее добычи.

Уточнение процесса калькулирования заключается в выделении четырех основных этапов калькулирования: 1 – исчисление средней обезличенной себестоимости одной тонны нефти и газа; 2 – исчисление себестоимости каждого продукта в отдельности; 3 – определение себестоимости добычи нефти по способам эксплуатации скважин; 4 – распределение специфических расходов на себестоимость добычи нефти по способам эксплуатации скважин: а) расходов по искусственному воздействию на пласт; б) расходов по сбору и транспортировке нефти; в) расходов по технологической подготовке нефти; г) расходов на подготовку и освоение производства и д) отдельных видов прочих производственных расходов.

3. Систематизированы общеизвестные принципы учета, дана их логическая проекция на информационную систему управленческого учета, ориентированного на информационное обеспечение поэтапного процесса принятия управленческих решений.

Изучение монографической и специальной литературы об управленческом и производственном учете позволило определить подходы к роли информации управленческого учета в управлении производственной деятельностью нефтегазовых корпораций. С этой целью проанализирована модель процессов принятия решения в управлении К. Друри, выделены этапы процесса, охарактеризованы ее положительные стороны и недостатки. Позиция Я.В. Соколова о характеристике управленческого учета, как аналитической информации, формируемой в развитие счета основного производства и А. Алпчерча о том, что система управленческого учета является частью интегрированной управленческой информационной системы, – использованы в работе в качестве основы для уточнения специфических принципов производственного учета, построенного на процессно-ориентированном бюджетировании. К ним отнесены следующие принципы:

- многократного использования информации;
- бюджетного (сметного) метода управления;
- делегирования ответственности и мотивации исполнителей;
- оценки и сопоставимости результатов деятельности структурных подразделений;

- определения выходных результатов и ресурсов, требующихся для получения этих результатов;
- определения значимости и важности работ для достижения выходного результата;
- объективности выделения позиций для составления характеристики вида деятельности;
- определения переменных затрат;
- релевантности;
- определения границ бизнес-процессов.

4. Разработана модель интегрированного учета затрат нефтегазовой корпорации и ее структурных подразделений, обоснована взаимосвязь ее основных элементов: управленческий учет, производственный учет, стратегический учет, внутренняя отчетность, процессно-ориентированное бюджетирование.

В работе исследованы особенности учета затрат структурных подразделений исследуемых нефтегазовых организаций.

Первая важная особенность заключается в построении уровневой структуры подразделений: каждое структурное подразделение первого уровня является сложно организованным, имеет цеховую структуру, т.е. включает в себя структурные подразделения второго уровня. Вертикальная интегрированность управления структурными подразделениями нефтегазовой организации требует формирования единой учетной политики и четких правил формирования затрат на производство.

Второй особенностью формирования затрат является централизация учета затрат для формирования финансового результата в целом по корпорации, в которых определены ограничения в отношении отражения внутренних оборотов между структурными подразделениями, имеющими и не имеющими расчетные счета; ограничения по определению валовой и товарной продукции – нефти и газа, добытых структурными подразделениями корпорации, а также нефтепродуктов, выработанных из нефти, поставленной на давальческой основе. Ограничения связаны, в основном, с тем, что структурные подразделения не могут формировать законченного баланса, а система учета завершается каждый отчетный период сальдово-оборотной ведомостью, что обусловило выбор наиболее эффективной учетной системы – управленческого (производственного) учета.

Третьей важной особенностью формирования затрат является необходимость интеграции информации о затратах для формирования полноценного представления о них в системе управленческого учета структурного подразделения. С этой целью автором даны рекомендации по поэтапному выполнению учетных работ на основе интегрированной информации о затратах, отражаемых в разных учетных системах (рис. 2).

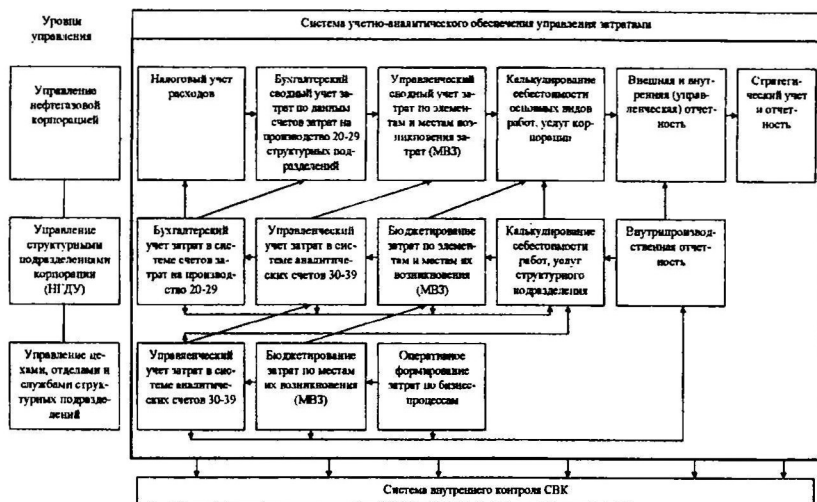


Рис. 2. Модель интегрированного учета затрат нефтегазовой корпорации

Основными элементами модели выступают: управленческий учет, бюджетирование, разрабатываемое в системе управленческого и бухгалтерского учетов, оперативная информация о формировании затрат по бизнес-процессам. В результате интеграции информации о затратах на уровне управления корпорацией формируется отчетность: внутренняя, внешняя (бухгалтерская и налоговая), стратегическая. Перечень видов отчетности легко расширить с учетом требуемой различными группами пользователей. Так финансовая отчетность, формируемая по требованиям МСФО, может быть необходимой собственникам корпорации для позиционирования ее деятельности на международных рынках. То же можно сказать о стратегической отчетности, позволяющей определить на основе моделирования и прогнозирования показателей баланса, отчета о прибылях и убытках, отчета о движении денежных средств, отчета о движении капитала прогнозные значения ключевых показателей деятельности, выбранных для достижения стратегических целей.

Методическая основа интеграции информации о затратах, отражаемых в разных учетных системах и развиваемых в стратегической направленности обусловлена решением проблем управления стоимостью при помощи бюджетирования, процессно-ориентированного учета затрат, и иными методами российской управленческой практики, а также адаптированными к ней зарубежными методами.

5. Разработан универсальный алгоритм формирования трансфертного ценообразования для всех подразделений нефтегазовой корпорации на основе существующего порядка отражения затрат на взаимное оказание услуг структурными подразделениями нефтегазовой корпорации.

Передача затрат по выполненным структурными подразделениями корпорации работам (оказанным услугам) друг другу производится посредством планово-расчетных цен, утвержденных планово-экономическим управлением корпорации, и расчетом отклонений фактических затрат на выполнение работ (оказание услуг) от планово-расчетных цен. Затраты, связанные с выполнением работ (оказанием услуг), собираются в системе интегрированного учета в разрезе объектов сбора затрат (мест их возникновения), по соответствующим видам производств.

Для передачи стоимости выполненных работ (услуг) структурным подразделениям – заказчикам, структурные подразделения, получающие работы (услуги), создают заказы, которые в дальнейшем подтверждаются структурными подразделениями - заказчиками. На основании подтверждений к заказу формируется "Акт приемки-передачи выполненных работ (услуг)". Такая практика документирования работ используется в бухгалтерском и управленческом учете структурных подразделений и требует формирования трансфертных цен.

Для формирования трансфертной цены необходимо выполнение определенных действий, последовательность которых можно представить некоторым алгоритмом:

1 шаг. Подготовительная работа. Для каждого центра структурного подразделения, отвечающего за оказание услуг другому структурному подразделению нефтегазовой корпорации необходима система показателей для оценки результата деятельности подразделения (трансфертной прибыли). Определение трансфертной прибыли осуществляется в рамках методик, предусмотренных для этой цели учетной политикой корпорации.

2 шаг. Подготовка информации на основе фактического документооборота о сложившихся затратах по оказываемым услугам структурными подразделениями:

- в разрезе видов услуг;
- в разрезе подразделений.

3 шаг. Определение транзакционных издержек структурного подразделения нефтегазовой корпорации, связанных с оказанием взаимных услуг, ответственность за формирование которых наряду с головной организацией несет структурное подразделение (например, заключение договоров на оказание услуг в рамках единого проекта нефтегазовой корпорации).

4 шаг. Определение состава и объема затрат структурных подразделений, не включаемых в трансфертные цены по оказываемым услугам, например, убытки от обесценивания активов, содержащихся на балансе дочерней организации (структурного подразделения), расходы от продажи инвестиций и т.д.

5 шаг. Определение трансфертной прибыли. Для этого может быть использован традиционный подход:

доходы (за минусом доходов, не связанных с оказанием услуги) минус расходы (уменьшенные на величину расходов, не участвующих в оказании услуги) минус транзакционные издержки (головной организации и дочерней компании), связанные с оказанием услуги.

В системе интегрированного учета затраты по структурным подразделениям для развития адекватного трансфертного ценообразования, требуется, на наш взгляд, выделение систем ключевых показателей, их формализация и постоянный мониторинг их динамики. Известно, что управленческий учет в мировой практике оперирует понятием сбалансированной системы показателей, и к их группировке требуется методически обоснованный подход. В нашем случае управленческий учет структурных подразделений тоже может генерировать для управления своей деятельностью систему показателей, сгруппировать которые можно по принципу сбалансированности.

На наш взгляд, для структурных подразделений можно в систему показателей включить первые семь групп показателей, сохранив взаимозависимость между ними (рис. 3).



Рис. 3. Ключевые показатели эффективности деятельности структурных подразделений корпорации

Результирующими показателями деятельности подразделений корпорации, отраженными в блоке 7, являются: затраты на производство; объем производства; прибыль; рентабельность продукции (продаж); затраты на единицу продукции (продаж).

К информации, которая необходима в структурном подразделении для формирования трансфертных цен относится, в первую очередь, информация о переменных и постоянных расходах, которые зависят от уровня деловой активности, переменные – напрямую от объемов производства, а постоянные – не зависящие от объемов производства, сохраняющие свой объем в определенном промежутке времени. К переменным расходам традиционно относятся расходы, непосредственно связанные с ведением технологического процесса: материалы, топливо, энергетические расходы, расходы на оплату труда рабочих с отчислениями во внебюджетные фонды. На практике большая часть затрат структурных подразделений относятся к прямым производственным и общепроизводственным расходам, причем прямые (позэлементные) производственные расходы собираются в системе управленческого и бухгалтерского учетов одновременно, расходы на управление структурным подразделением (общепроизводственные) собираются, как правило, только в системе бухгалтерского учета.

При оказании услуг одним структурным подразделением другому закрытие счетов с учетом общепроизводственных расходов в рамках фактических затрат осложняется тем, что необходимо закрыть счета с начала по одному структурному подразделению, оказывающему услуги с учетом предъявленных в его адрес счетов по услугам, оказанных другими подразделениями, затем эту процедуру повторить по каждому структурному подразделению. Трансфертная цена в этом случае играет роль стоимостного "барьера", установленного для производственных затрат подразделения. Ее расчет на уровне плановых показателей, как обычно это осуществляется на практике, позволяет отразить в системе фактических затрат стоимость оказанной услуги исходя из ее расчетно-плановой величины единицы работы умноженной на фактически выполненный объем работ. Т.е. в системе фактических затрат структурного подразделения присутствуют затраты, определенные расчетным путем. Точность расчета является важным фактором, который может повлиять на общую сумму затрат структурного подразделения, его рентабельность.

6. На основе систематизации основных элементов внутреннего контроля разработаны методические рекомендации по организации и стандартизации внутреннего контроля деятельности корпорации и ее структурных подразделений, в основу которых принято выделение в деятельности подразделений основных и обеспечивающих бизнес-процессов; разработаны принципы кодификации бизнес-процессов для нефтегазодобывающих управлений, учитывающие направления деятельности, технологию произ-

водства и выполняемые операции; предложено составление таблиц с описанием бизнес-процессов деятельности подразделений, на основе которых формируются бизнес-процессы внутреннего контроля.

Изучение зарубежной и отечественной практики построения систем внутреннего контроля в российских организациях, обязанность ведения которого вменена новым Федеральным законом "О бухгалтерском учете", позволило классифицировать функции внутреннего контроля применительно к деятельности структурных подразделений.

В работе выполнено деление функций на основные и вспомогательные проведено нами исходя из следующей позиции:

– основные функции системы внутреннего контроля корпорации реализуются в организации и проведении проверок структурных подразделений. Это могут быть: комплексные проверки деятельности структурного подразделения в целом и выборочные (целевые) проверки, позволяющие получить информацию о выполнении, например, ключевого показателя (показателей), о состоянии того или иного актива (активов), о правильности формирования затрат по видам деятельности (выполняемым работам) и т.д.

Вспомогательные функции системы внутреннего контроля корпорации не связаны напрямую с организацией и проведением контроля в подразделениях, но направлены на обеспечение эффективного управления этими подразделениями. Это могут быть выполняемые работы по планированию, разработке мероприятий, установление системы целевых показателей развития, разработка форматов информационных материалов для отражения в них итогов контроля и т.д.

Реализация функций СВК требует выполнения блоков конкретных задач, выделение которых может быть проведено по организации и проведению контроля отдельных видов деятельности, бизнес-процессов, отдельных объектов, отдельных участков, рабочих мест. Другим подходом к выделению блоков задач может быть подход, основанный на использовании разного методического инструментария применительно к информационным системам: управленческого учета, оперативного учета, осуществляемых хозяйственных операций в рамках бизнес-процессов, свойственных структурным подразделениям. Безусловно, окончательное решение по формированию блоков соподчиненных задач должно принимать руководство корпорации совместно со службой внутреннего контроля, осуществляющей контроль деятельности структурных подразделений.

Автором разработан подход к систематизации бизнес-процессов производственной деятельности структурных подразделений на примере нефтегазодобывающих управлений, для которых определены условия и правила организации внутреннего контроля. Разработан формат проекта внутреннего стандарта (табл. 1).

Формат проекта внутреннего стандарта "Организация внутреннего контроля деятельности корпорации и ее структурных подразделений"

Стандарт разработан в соответствии с основными методологическими подходами, принципами, правилами, регламентированными вышеуказанными документами, а также в соответствии с требованиями международных стандартов ISO-9001:2008 "Системы менеджмента качества – Требования".

| Вводные положения стандарта | |
|---|--|
| Цели | Стандарт регламентирует обязательные основополагающие требования по планированию и проведению внутреннего контроля деятельности нефтегазовой корпорации и ее структурных подразделений. |
| Задачи | <p>Стандарт призван обеспечить:</p> <ul style="list-style-type: none"> – единство принципов и требований по организации и проведению внутреннего контроля деятельности и управления деятельностью нефтегазовой корпорацией и ее структурных подразделений; – единство принципов по планированию и внедрению корректирующих и предупреждающих действий и оценке их результативности; – оптимальное взаимодействие ответственных лиц по обмену информацией при проведении внутреннего контроля и внешнего аудита корпорации; – единство принципов и требований по оформлению и управлению документацией, содержащей результаты внутреннего контроля. |
| Область действия | Стандарт предназначен для использования сотрудниками службы внутреннего контроля и структурных подразделений корпорации, деятельность которых связана с проведением контроля. |
| Период действия и порядок внесения изменений | Стандарт является внутренним нормативным документом постоянного действия и вводится в действие приказом по корпорации. Стандарт признается утратившим силу на основании приказа генерального директора. Изменения в стандарт вносятся приказом генерального директора. |
| Основные положения стандарта | |
| 1. Термины и основные определения, их обозначения и сокращения | <ul style="list-style-type: none"> - внутренний контроль деятельности корпорации и ее подразделений; - корпоративный уровень; - бизнес-процесс контроля; - бизнес-процесс управления; - бизнес-процесс производства; - ... |
| 2. Основные положения по организации внутреннего контроля | <p>2.1. Цели внутреннего контроля</p> <p>2.2. Критерии внутреннего контроля</p> <p>2.3. Ресурсы проведения внутреннего контроля</p> |
| 3. Организация службы внутреннего контроля | <p>3.1. Структура и штаты службы внутреннего контроля.</p> <p>3.2. Должностные обязанности сотрудников службы внутреннего контроля.</p> |
| 4. Процедура проведения внутреннего контроля | <p>4.1. Планирование контролей</p> <p>4.2. Проведение контролей</p> <p>4.3. Планирование и внедрение корректирующих и предупреждающих действий</p> <p>4.4. Оценка результативности предпринятых корректирующих действий</p> <p>4.5. Оформление результатов контролей</p> |
| 5. Взаимодействие службы внутреннего контроля при обмене информацией с другими контролирующими подразделениями нефтегазовой корпорации и внешним аудитом. | |

В стандарте приводится расшифровка всех перечисленных пунктов 1-5 и основных положений стандарта

Среди основных бизнес-процессов нефтегазодобывающих управлений выделены три группы, проведена их классификация в зависимости от направлений производственной деятельности (добыча нефти и производство газа), технологии производства, связанной с тремя основными методами нефтедобычи, коли-

чеством месторождений и обслуживаемых на каждом месторождении фондом добывающих скважин и т.д. Рекомендовано описание каждого бизнес-процесса формализовать в специальных таблицах с выделением одинаковых показателей.

Такие таблицы с описанием операций по бизнес-процессам являются основанием не только для ведения управленческого (и/или бухгалтерского) учета, но и информацией для проведения внутреннего контроля.

Контроль бизнес-процесса, отражаемого в системе учета, должен быть адекватным ему по содержанию операций. Для этого можно бизнес-процесс контроля "наложить" на бизнес-процесс, отражаемый в учете. При таком построении бизнес-процессов эффективность контроля повышается, выявленные недостатки устраняются в текущем порядке, снижаются риски искажения информации о фактически произведенных операциях, суммах затрат, созданной стоимости структурным подразделением. Это важно для формирования ключевых показателей, за которые отвечают центры затрат и центры ответственности корпорации.

Известно, что отличительной особенностью бизнес-процесса контроля от других бизнес-процессов является закрепление за ним группы контрольных процедур. Для разработки обобщающего алгоритма бизнес-процесса контроля приняты основные элементы исполнения контрольных процедур и методы контроля. Обобщающий алгоритм можно использовать для построения разного рода бизнес-процессов управления, что только усилит влияние контроля на ключевые показатели деятельности корпорации и ее структурных подразделений.

Данный подход к организации управленческого учета и контроля затрат структурных подразделений нефтегазовых корпораций может служить определенным вкладом в развитии теории и методики управленческого учета.

СПИСОК РАБОТ, ОПУБЛИКОВАННЫХ ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ

Статьи, опубликованные в ведущих рецензируемых научных журналах и изданиях, рекомендованных ВАК

1. *Петухов С.Н.* Методические особенности управленческого учета затрат структурных подразделений нефтегазовых корпораций [Текст] / С.Н. Петухов // Экономические науки. 2012. № 6. – 0,6 п.л.

2. *Петухов С.Н.* Проблемы учетно-аналитического обеспечения деятельности структурных подразделений нефтегазовых корпораций [Текст] / С.Н. Петухов // Вопросы экономики и права. 2012. № 7. – 0,8 п.л.

Материалы научно-практических конференций и статьи, опубликованные в сборниках научных трудов

3. *Петухов С.Н.* Принципы учета затрат на производство [Текст] / С.Н. Петухов // Интеграция бухгалтерского учета с экономическими науками и международными стандартами. Материалы международной научной конференции 13-14 ноября 2009 года. Йошкар-Ола: ООО "Стринг". 2010. – 0,5 п.л.

4. *Петухов С.Н.* Классификация затрат на производство и формирование себестоимости в нефтегазовых организациях [Текст] / С.Н. Петухов // Инновационное развитие экономики. 2011. № 1. – 0,4 п.л.

5. *Петухов С.Н.* Методические основы отражения затрат в учетных подсистемах вертикально-интегрированных корпораций [Текст] / С.Н. Петухов // Инновационное развитие экономики. 2011. № 2. – 0,8 п.л.

6. *Петухов С.Н.* Принципы управленческого учета в корпорациях [Текст] / Перспективы развития учетно-аналитических и налоговых направлений в XXI веке: межвузовский сборник научных трудов. Йошкар-Ола: ООО "Стринг". 2011. – 0,3 п.л.

7. *Петухов С.Н.* Контроль затрат на оказание внутренних услуг структурными подразделениями корпорации [Текст] / С.Н. Петухов // Перспективы развития учетно-аналитических и налоговых направлений в XXI веке: межвузовский сборник научных трудов. Йошкар-Ола: ООО "Стринг". 2011. – 0,3 п.л.

Для заметок

Для заметок

Автореферат

Подписано в печать 04.09.2012 г. Заказ № К1/1204. Тираж 100 экз.
Отпечатано в КОПИЦЕНТРЕ ООО "Ланфорд".
г. Йошкар-Ола, ул. К.Маркса, 110, т. 45-55-64